

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLARDA MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

Mehmet Ünsal MEMİŞ¹
Anıl TANRISINATAPAN

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleşirme Esasları

Bu çalışmanın amacı Türkiye Muhasebe Standartlarına göre stoklarda muhasebeleşirme esaslarını incelemektir. Bu bağlamda TMS 2 Stoklar standardında yer alan temel kavramlara yer verilmiştir. Ardından stokların maliyetlerinin belirlenmesi ve dönemler itibari ile değerlemesinde Vergi mevzuatı ile TMS 2 Stoklar standardı arasındaki benzerlik ve farklılıkları incelenmiştir. Stokların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar ve özellikli durumlar karşılaştırmalı örnekler yardımıyla ortaya koyulmuştur. **Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Satandard, Vergi Usul Kanunu.

ABSTRACT

Accounting Principles in Inventory According to Turkish Accounting Standards

The aim of this study is to investigate the principles of accounting in stock based on Turkey Accounting Standards. In this context, situated in the standard IAS 2 Inventories are included with the basic concept. Then the determination of inventory cost and the period as of the similarities and differences between IAS 2 Inventories valuation standards and tax legislation were examined. Differences in accounting for inventories and specific conditions have been revealed down with the help of comparative examples.

Keywords: Accounting Standards, TMS 2 Inventory Standard, Tax Procedure Law

¹ Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme, mmemis@cu.edu.tr

GİRİŞ

Finansal bilgilerin standart bir formda sunulması ihtiyacını takiben başlatılan çalışmalar, finansal raporlama standartlarının birçok ülkede benimsenmesini ve uygulanmasını beraberinde getirmiştir. Ekonomik anlamda gelişen dünya, bu standartlaşmayı zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk neticesinde, bu standartların ülkemizde uygulanması da kaçınılmaz olmuştur. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Türkçeye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, ülkemizde 2005 yılından itibaren halka açık şirketler tarafından uygulanmaktadır. Şu an itibari ile bilanço esasına göre kayıtlarını tutan işletmelerden Bakanlar Kurulu Kararı ile sayısı her yıl daha da artan işletme tarafından standartlar benimsenmekte ve uygulanmaktadır. Standartların ülkemizde yayımlanma işlevini dönemler itibari ile farklı kurumlar üstlenmiş olamkale birlikte 2011 yılından itibaren bu işlev Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yerine getirilmektedir. Söz konusu kurum standartların Türkçeye çevrilmesi ve yayımlanması görevini üstlenmiştir.

31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren 2 Nolu Stoklar Standardı(TMS2), bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Standart, işletmelerin üretmek ya da doğrudan satmak için satın aldığı, faaliyetlerinde tükettiği ya da elinde bulundurduğu fiziki varlıkların muhasebeleştirilme esaslarını ortaya koymaktadır. Çalışmada stok maliyetlerinin hesaplanması, stoklarda değerlendirme işlemleri, stoklarda değer düşüklüğü ve stokların raporlanması ile ilgili standartta yer alan düzenlemeler açıklanmıştır. Bu düzenlemeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), tekdüzen muhasebe sistemi ve buna paralel düzenlemeler içeren 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer alan düzenlemeler ile karşılaştırılmıştır. Ardından bu karşılaştırmayı somutlaştırmak üzere karşılaştırmalı olarak muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Stoklar

Stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallarıdır (Sayın, 2001:1). Bir malın stok olarak kabul edilip edilmemesi o malın işletme yönetimi tarafından kullanım amacına bağlıdır. Örneğin halı ticareti yapan bir işletme için her bir halı "stok" olarak değerlendirilirken, halıyı büroda süs için kullanan bir işletme için ise halı "demirbaş" olarak kabul edilmektedir (Özbirecikli, 2005:49).

Bir işletmede stokların çeşidi, önemi ve büyüklüğü bu işletmenin niteliğine, büyüklüğüne göre farklılık arz eder. Hizmet sektöründeki bir işletmede stoklar, diğer işletme türlerine göre daha önemsizdir (Akdoğan ve Tenker, 2005:88-89).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre stoklar grubu aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır:

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller-Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları

İlk madde ve malzeme, işletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere stoklarında bulundurduğu hammadde, işletme malzemesi, yardımcı madde gibi malzemelerin takip edildiği hesaptır. Mamulün bünyesine direkt olarak katılan ve mamul oluşumunda belirlenebilen ana maddeler direk ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilir. Üretim sürecine dolaylı olarak katılan ve mamul bünyesinde ne kadar olduğunun tespitinin ekonomik olmadığı malzemeler ise endirek malzemeyi oluşturur. Endirekt malzeme de kendi içinde de yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olarak değerlendirilmektedir.

Yarı Mamuller; henüz tamamlanmamış ancak üretim maliyet unsurların pay almış olan stokların kaydedildiği hesaptır.

Mamuller; üretim işletmelerinin faaliyetinin bir sonucu olarak, üretim sürecinden çıkan ve satışa hazır hale gelmiş olan stokların takip edildiği hesaptır.

Ticari Mallar; işletmede üretilmeyen ve satın alınıp hiçbir değişikliğe uğramadan tekrar satılan stokların izlendiği hesaptır.

Diğer Stoklar; yukarıdaki sayılan sınıflandırmaya dâhil edilemeyen ürün, artık ve hurda gibi sayılan stok türleri olarak ifade edilebilir.

2. TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde Stoklar

Özellikle üretim işletmelerinin finansal tablolarında önemli bir yer tutan stok kalemi ile ilgili düzenlemeler TMS-2 Stoklar Standardında yer almaktadır (Gökçen ve Cebeci, 2016: 116). Bu standardın amacı, kapsamı ve standartta yer alan düzenlemelere ilişkin bilgiler bu bölümde açıklanacaktır.

Bu standardın amacı stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebeye stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir (TMS2, m.1).

TMS 2 m.2'ye göre Standart, aşağıda yer alanlar dışında kalan bütün stoklara uygulanacaktır.

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Standartta stoklar, net gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değer olmak üzere üç önemli tanım yer almaktadır:

Stoklar; İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak üzere elde tutulan; Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS2, m.6).

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır (TMS2, m.8).

Net Gerçekleştirilebilir Değer; İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak ifade edilmektedir (TMS2, m.7).

Gerçeğe Uygun Değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoğa ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır (TMS2, m.7).

2.1. Stokların Maliyetine Giren Unsurlar

TMS 2 Stoklar standardı madde 10'da, stokların maliyetinin üç unsurdan oluştuğu belirtilmektedir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir.

- Tüm satın alma maliyetleri,
- Dönüştürme maliyetleri,
- Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler olarak belirtilmiştir

2.1.1. Satın Alma Maliyeti

Tüm satın alma maliyetleri, satın alma fiyatı, gümrük vergisi ile diğer vergileri ve nakliye, taşıma gibi maliyetler ile malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir. Başka bir anlatım ile stokların maliyeti; mal bedeli, nakliye ve sigorta giderleri, akreditif giderleri, finansman giderleri depolama giderleri ve kur farklarının toplamından oluşmaktadır (Sönmez, 2003:27).

Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin hesaplanmasında indirim konusu yapılır. Standarda göre, stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine eklenir, bulunduğu konuma getirdikten sonra yapılan giderler ise maliyete eklenmez, dönem giderine aktarılır (Özerhan ve Yanık, 2012:125).

Standardın öngördüğü hükümlerle, ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile arasında uygulama açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Farklılık, stokun vadeli satın alınması durumunda ortaya çıkmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012:125).

Finansman giderleri ve Kur farkları, satın alma maliyeti içinde değerlendirilmezler. Ancak, stokların özellikli varlık olması durumunda TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, finansman giderleri maliyetine eklenebilir. Vade farkları da keza benzer bir şekilde maliyet bedeline dâhil edilmez; finansman giderleri olarak dönemsel ilkesine uygun olarak kayıtlara alınır (Demir, 2012:271). Vergi kanunlarına göre ise, özellikli varlık ayrımı olmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Stok aktifleştirildikten sonra, kur farklarının maliyete ilave edilmesi ihtiyaridir (Özerhan ve Yanık, 2012:127).

2.1.2. Dönüştürme Maliyeti

Dönüştürme maliyeti sadece üretim işletmelerinde ortaya çıkmaktadır. Ticaret işletmeleri malları aldığı sattıkları için sadece satın alma maliyeti söz konusudur. Ancak üretim işletmeleri mamul haline getirirken birçok maliyete katlandıkları için dönüştürme maliyetlerine katlanırlar (Özbek, 2008: 81).

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından etkilenmeyen dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve

endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarından etkilenen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS2, m.12).

Standart, üretim maliyeti ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderleri, dönüştürme maliyeti olarak ifade etmektedir. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olmak üzere ikiye ayrılır. Sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine eklenir. Bu durum normal maliyet yöntemini ifade etmektedir. Üretim maliyetine dâhil edilmeyen, çalışmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılır (Örten ve Karapınar, 2007:104-105).

Standart, sabit genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmesinde normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Normal maliyet yöntemi, üretim faaliyetlerinin normal kapasite koşulu altında gerçekleştiğini varsaymaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de göz önüne alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (TMS2, m.13).

Normal kapasite olarak, ortalama üretim miktarının temel alınması, bu ortalama çevresinde beklenen olağan farklılıkların önceden kabul edilmesini ve normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini gerektirir. Yöntemin amacı da, bu farklılıkların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek bu maliyeti normal boyuta indirmektir. Normal kapasitenin dikkate alınmasıyla, ortalama üretim miktarı esas alınmakta, mevsimsel dalgalanmaların maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi elimine edilmiş olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012:137).

Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması halinde, fiili üretim esas alınarak bir dağıtım yapılması yani tam maliyet yönteminin kullanılmasına izin verilmektedir. Bu iznin amacı, normal maliyetin tam maliyete yakın sonuç vermesidir. Bu şekilde uygulama noktasında kolaylık sağlanması hedeflenmektedir (Boyar ve Güngörmüş, 2006:86).

2.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS2, m.15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir (TMS2, m.16):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri.

2.2. Stok Maliyet Ölçüm Teknikleri

TMS-2 Stoklar Standardında maliyetlerin, fiili maliyet yöntemi ile hesaplanması öngörülmektedir. Bu hesaplama gerçek verilere dayanması nedeniyle

gerçekçi olmasına karşın, yönetim kararlarına yardım açısından pek kullanışlı değildir (Özbek, 2008: 90-91).

Fiili maliyet yönteminin uygulanabilmesi, stokta kalan malların hangi maliyet bedeli ile alındığı ya da üretildiğinin bilinmesi ve yapılan satışların hangi mallarla ilgili olduğunun iyi takip edilmesine bağlıdır. Ürün çeşitliliğinin çok fazla olduğu işletmelerde bu yöntemin uygulanması oldukça zordur. Bu sebeple, bu yöntem ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde daha çok kullanılmaktadır (Vural, 2003: 153).

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğın ve verimliliğın ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir (TMS2, m.21).

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (TMS2, m.22).

2.3. Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

TMS-2 Stoklar Standardında stok maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak şu yöntemler önerilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012: 148):

- Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi, normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS2, m.23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS2, m.24)

Yukarıda belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS2, m.25).

FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı, dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS2, m.27).

2.4. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS2, m.34).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (TMS2, m.35).

2.5. Stoklarla İlgili Mali Tablo Dipnotlarında Raporlanacak Bilgiler

Tam açıklama ve gerçeğe uygun sunum kavramları gereğince stoklarla ilgili Finansal tablo dipnotlarında açıklanacak hususlar da Standardın 36. maddesinde aşağıdaki şekli ile yer almaktadır:

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;
- Standardın 34. paragrafı uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;
- Standardın 34. paragrafı uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;
- Standardın 34. paragrafı uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

2.6. Stokların Değerlemesi

İşletmeler faaliyetlerine devam etmek için belirli miktarlarda girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlendirilmesi de stokların değerlendirilmesinde yapılan usul ve esaslara göre olmaktadır. Dönem içinde satılan malların maliyeti stokların değerlendirilmesi ile yakından ilgili olduğu gibi dönemin kar ve zararını da etkilemektedir. Bu nedenle

stokların değerlemesinde uygulanacak yöntemlerin doğru bir şekilde tercih edilmesi bütün işletmeler için oldukça önemlidir (Özmen, 2008:62).

Standarda göre stoklar, temel olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değerler düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Normal koşullarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenen Gerçek parti maliyet yöntemi adı verilen teknik ile değerlendirilir.

Maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerden düşükse maliyet değerlendirme yöntemlerinden biri ile değerlendirilir. Yukarıda belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yönteminin uygulanmasına, standartta yer verilmemiştir. İşletme benzer özelliklere ve kullanıma sahip olan bütün stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Benzer türde olmayan stoklar için ise farklı yöntemler kullanılabilir (Yalnız, 2011:42).

Kavramsal Çerçeveye göre; Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanacak mali tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilenirken, Vergi Usul Kanununda iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler ise vergi matrahının belirlenmesi ile ilgilenmektedir. Bu nedenle işletmeler muhasebe standartlarına uygun olarak hesapladıkları ticari kardan sonra vergi mevzuatı uyarınca bu kardan indirilecek giderleri ve eklenecek gelirleri dikkate alarak mali karı hesaplayacaktır (Küçük, 2010). Vergi Kanunları açısından kâr ve zararın doğru hesaplanabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine uygun hareket edilmesi, Yeni Türk Ticaret Kanunu açısından stokların doğru değerlendirilmesi içinse TMS 2 Stoklar Standardına uygun davranılması gerekmektedir (Taştan, 2013).

Örnek: X İşletmesinin dönem sonunda stoklarında maliyet bedeli 1.000 TL olan 500 adet Y malı bulunmaktadır. Söz konusu malın tahmini satış fiyatının 1.500 TL ve tahmini satış maliyetlerinin ise 300 TL olacağı tespit edilmiştir.

Tahmini satış fiyatı	: 1.500 TL
Tahmini tamamlanma maliyeti	: ---
Tahmini satış giderleri	: (300) TL
Net Gerçekleşebilir Değer	: 1.200 TL
Maliyet Değeri	: 1.000 TL

Stok maliyet değeri, maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerinden daha düşük olduğu için 1000 TL'dir.

Eğer Maliyet değeri, Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'den büyük ise fark değeri düşüklüğü zararlıdır. Bu durumda karşılık ayrılarak stok NGD'ine indirilir (Gençoğlu vd., 2013: 293).

Örnek: Bir işletmenin dönem sonunda stokunda bulunan A malının maliyet bedeli 500 TL, tahmini satış fiyatı 550 TL ve tahmini satış maliyetinin 150 TL olacağı belirlenmiştir. Bu durumda söz konusu malın değerlendirilmesi şu şekilde yapılmaktadır.

Tahmini satış fiyatı	: 550 TL
Tahmini tamamlanma maliyeti	: ---
Tahmini satış giderleri	: (150) TL
Net Gerçekleşebilir Değer	: 400 TL
Maliyet Değeri	: 500 TL

Stok değeri, maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerinden daha büyük olduğu için NGD olan 400 TL'dir. Yani söz konusu malda 100 TL değer düşüklüğü bulunmaktadır. Bunun için karşılık ayrılması gerekmektedir. Standartta göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

31. 12. 20XX	
62X Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	100
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Karşılık Ayrılması	100

3. Stokların Muhasebeleştirme Esaslarında TMS 2 İle VUK Arasındaki Farklılıklar

TMS 2 ile VUK arasında stokların muhasebeleştirilmesinde farklı uygulamalar söz konusudur. Bu bölümde iki düzenleme arasındaki farklılıklar açıklanmakta ve bu farklılıkları ortaya koyacak örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

3.1. TMS 2 ve VUK Karşılaştırması

Stoklar vergi mevzuatımıza göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. Eğer piyasa fiyatının %10 ve üzerinde bir değer düşüklüğü var ise emsal bedel ile değerlendirilir. Standartta ise, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir (Yereli vd., 2012:29).

Standartta stokların değerlendirilmesinde, normal şartlarda birbiri yerine geçmeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan malların maliyeti gerçek parti maliyet yöntemi ile belirlenir. Bu stoklar dışında kalan stokların maliyeti FIFO (İlk giren ilk çıkar) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri ile belirlenebilmektedir. Standartta maliyetlerin ölçümü ile ilgili olarak perakende yöntem ve standart maliyet yöntemi de yer almaktadır. VUK'da ise, fiili maliyet yöntemi esas olmakla birlikte, FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri de bulunmaktadır (Yereli vd., 2012:29). VUK'nda yer alan LIFO uygulaması TMS- 2 Stoklar standardında yer almamaktadır. Bu durum stokların değerlendirilmesinde LIFO yönteminin standart tarafından uygulanmayacağı sonucunu doğurmaktadır.

Standart stokların maliyetinde normal maliyet yöntemini benimserken; vergi kanunlarında tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır.

Vergi mevzuatımızda stokların alış maliyetine kur farkları ve faiz giderleri dahil edilirken; standart bu konuda kur farkları ve faiz giderlerinin alış maliyetine dahil edilmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Sadece özellikli varlık (TMS 23) olarak ifade edilen stokların faiz giderlerinin varlığa ilişkin kısmı maliyete ilave edilebilir.

Standart mal alımı ile ilgili vade farklarının malın maliyetine dahil edilmeden vade farkı gideri olarak raporlanmasını öngörmektedir. Ancak vergi kanunlarında vade farkları da alış maliyeti içinde değerlendirilmektedir.

Stokların muhasebeleştirme esaslarına ilişkin olarak TMS-2 ve VUK arasındaki farklılıklar aşağıdaki tablo ile özetlenebilir:

Tablo 1: TMS-2 ve VUK Karşılaştırılması

KONU	TMS-2	VUK
Faiz	Peşin Alış fiyatı ile Vadeli fiyat arasındaki fark stok maliyetine dâhil edilmez.	Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri stok maliyetine dâhil edilir.
İskonto	Peşinat iskontoları gelir olarak kaydedilmelidir.	Peşinat iskontoları mevcut mal maliyetinden düşülür.
Maliyet Yöntemi	Stok maliyeti hesaplanırken Normal Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır.	Stok maliyeti hesaplanırken Tam Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır.
Değerleme	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerden düşük olanı ile değerlendirilir.	Maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedel ile kıyaslama yapılarak değer düşüklüğü belirlenir.

3.2. TMS-2 ve VUK Açısından Stoklarla İlgili Muhasebe Kayıtları

Örnek1: XYZ Ticaret işletmes, yıl sonunda yaptığı envanter çalışmasında değeri 200.000 TL olan Z malında deforme olduğunu saptamıştır. Bu mala ilişkin olarak takdir komisyonuna başvurmuş ve malın değeri 150.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumla ilgi yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Tekdüzene göre:

1	31. 12. 20XX		
	157 Diğer Stoklar	200.000	
	Değer Düşüklüğüne Uğrayan Malın Kaydedilmesi		200.000
	153 Ticari Mallar		

Karşılık Kaydı:

2	31. 12. 20XX		
	654 Karşılık Giderleri	50.000	
	Karşılık Ayrılması		50.000
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		

TMS 2'ye göre yapılacak kayıt:

1	31. 12. 20XX		
	62X Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	50.000	
	Karşılık Ayrılması		50.000
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		

Örnek2: XYZ üretim işletmesi dönem sonunda stoklarındaki malların 10.000 TL'lik kısmında çürüme olduğu belirlenmiştir. Piyasada bu malların 8.000 TL ye satılabileceği tespit edilmiştir.

Söz konusu işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Tekdüzene Göre;

1	31. 12. 20XX		
	157 Diğer Stoklar	10.000	
	152 Mamuller		
	Değer Düşüklüğüne Uğrayan Malın Kaydı		10.000

Karşılık Kaydı;

2	31. 12. 20XX		
	654 Karşılık Giderleri	2.000	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		
	Karşılık Ayrılması		2.000

TMS 2'ye göre;

1	31. 12. 20XX		
	62X Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	2.000	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		
	Karşılık Ayrılması		2.000

Örnek 3: ABC işletmesi 31.10.2015 tarihinde 100.000 TL peşin bedelli ticari malları 3 ay vadeli kredili olarak 115.000 TL'ye satın almıştır. (KDV göz ardı edilmiştir.)
Söz konusu işleme ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011)

Tekdüzene Göre:

1	31. 10. 2015		
	153 Ticari Mallar Hs.	115.000	
	320 Satıcılar Hs.		115.000
	Ticari Mal Alışı		

TMS-2'ye Göre:

TMS-2'ye göre vade farkı stok maliyetine dahil edilmez. Dönemsellik kavramına uygun olarak vade farkları dönem gideri olarak kayıtlanır. Burada faizi hesaplamak için etkin faiz yöntemi kullanılacaktır.

Bugünkü Değer = Gelecekteki Değer / (1+İ)^(Vadeye Kalan Gün/Vade Bazı)

Formülden hareketle faiz oranını bulacak olursak;

Faiz Oranı = (Vadeli Değer/Peşin Değer)^{1/(Kalan Süre/Vade Bazı)} - 1
= (115.000/100.000)^{1/(3/12)} - 1

Faiz Oranı = 0,749 %74,90

Yıllık Finansal tablo düzenlendiğini varsayarsak ilgi kayıtlar aşağıdaki gibidir:

1	31. 10. 2015		
	153 Ticari Mallar Hs.	100.000	
	182 Ertelenmiş Faiz Giderleri	15.000	
	320 Satıcılar Hs.		115.000
	Ticari Mal Alışı		

2	31. 11. 2015		
	780 Finansman Giderleri	4.769	
	182 Ertelenmiş Faiz Giderleri		4.769
	115.000/(1,7490) ^{2/12} = 104.769		
	104.769-100.000= 4.769 Kasım Ayı vade farkı		
	Kasım Ayı Faiz Gider Kaydı		

Aralık ayına ilişkin vade farkları da yukarıdaki hesaplamalar yapılarak aynı şekilde kayıt altına alınacaktır

SONUÇ

İşletmelerce muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanması ile birlikte mevcut uygulamalar ile standartlar arasında farklılıklar oluşmaktadır. Hatta işletmeler TTK açısından standartlara uygun mali tablolar düzenlemekte vergi mevzuatı açısından ise vergi mevzuatına uygun matrah beyan etmek durumundadırlar. Bu noktada çalışmada, özellikle üretim işletmeleri için oldukça önemli olan, stokların her iki uygulama açısından nasıl değerlendirildiği araştırılmıştır. Stokların işletmelerin faaliyetlerine devam etmelerinde oldukça önemli varlıklar olmaları ve işletme varlıkları içinde önemli bir paya sahip olmaları maliyet tespiti yönü ile karın tespitinde büyük önem arz etmesi konunun önemini ortaya koymaktadır.

Vergi mevzuatımız açısından bakıldığında, stoklar genel olarak maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmektedirler. Stokların maliyetinde vergi mevzuatımız tam maliyet yöntemi belirlemiştir. Yani kapasite kullanımı dikkate alınmamaktadır. Stok maliyeti hesaplanırken tüm maliyet unsurları dâhil edilmektedir. Bu çerçevede stokların satın alma maliyetine; kur farkları ve faiz giderleri gibi maliyet unsurları da dahil edilmektedir.

Vergi kanunlarının aksine standarttaki uygulamalara bakıldığında, standartların vergi kanunlarından büyük ölçüde farklılaştığı görülmektedir. Standartta göre stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanını ile değerlendirilmektedir. seçmektedir. Tam maliyetin aksine kapasite kullanımını dikkate alan normal maliyet yöntemi önermektedir. Yine diğer önemli bir farklılık olarak standartta, stokların maliyetine kur farkı ve faiz giderlerinin ilave edilmemesi gerektiği açıklanmaktadır. Tüm bu noktalardan bakıldığında gerek stok maliyetine dahil olan unsurların tespiti, gerekse stokların zaman içindeki değerlendirilmesi aşamalarında VUK ile TMS 2 arasında önemli farklılıklar vardır.

Sonuç olarak finansal tabloların, ihtiyaç duyulan bilgiyi aslına sadık bir şekilde sunma işlevini yerine getirmesi için, rehber işlevi gören standartlardan biri olan TMS 2 Stoklar standardı ile MSUGT ve VUK ile büyük ölçüde farklılaşmaktadır. Dünya ile entegre olabilmek ve ülke genelinde karşılaştırılabilir sunum yapabilmek için, standartlara uygun raporlama yapmak durumunda olan işletmelerce, stoklarla ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin, TMS 2 standardında yer alan ilkeler gözetilerek yapılması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker, (2005) “*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*” 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A. H. (2006). *TMS2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi*. Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi.
- Demir, Ş. (2012). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme, Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin (2013), “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, SAUSEM Yayınları, Sakarya.
- Gökçen, Gürbüz ve Cebeci, Yasin (2016) “*TMS- 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma*”, Maliye Finans Yazıları, 115-132.
- Küçük, Y. (2010), “*Stokların Değerlemesi Ve Denetimi*” İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Örten, R., ve Karapınar, A. (2007). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar Aydın , (2011) “*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*”, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbek, C. Y. (2008). *Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar*. Muhasebe ve Denetime Bakış.
- Özbirecikli, Mehmet (2005), “*Dönem sonu İşlemleri Muhasebesi*” 2. Baskı, Ankara: Detay Yayınları.
- Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: MU-DEN Yayın.
- Özmen, C.Yaşar (2008). “*Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Sayın, Şevket Kudret (2001), “*İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 54
- Sönmez, Feriştah (2003) “*13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 9.
- Örten, Kaval ve Karapınar, (2011) “*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*”, Gazi Kitabevi, 9. Basım, 2016
- Taştan, Ozan, (2013) “*Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolara Yansıtılması*” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TMS 2 Stoklar Standardı (www.kgk.gov.tr)
- Vural, İ. (2003). *Dönem Sonu Stok Değerlemesi*, Vergi Sorunları Dergisi.
- Yalnız, Serkan (2011). “*Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi*”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Yereli, Ayşe, Kayalı, Nilgün ve Demirlioğlu, Lale (2012), *Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi,